

VU Research Portal

Wie geniet tbs-resultaat?

Pieterse, L.J.A.

published in

NTFR Beschouwingen
2010

document version

Peer reviewed version

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Pieterse, L. J. A. (2010). Wie geniet tbs-resultaat? *NTFR Beschouwingen*, 2010(25), 13-17.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

This is a postprint of

Wie geniet tbs-resultaat?

Pieterse, L.J.A.

NTFR Beschouwingen, 2010(25), 13-17

Published version: no link available

Link VU-DARE: <http://hdl.handle.net/1871/47407>

(Article begins on next page)

NTFRB 2010/25 Wie geniet tbs-resultaat?

NTFR Beschouwingen 2010-25

-



Hoge Raad 15 januari 2010 08/03923 en 07/13025

mr. L.J.A. Pieterse

1. Inleiding

De eroderende werking van de tijd, die grote delen van het fiscale recht op dynamische en soms zelfs verbluffende wijze aantast, laat zich niet vatten in een wiskundige formule. Niets blijft, zo wordt wel gezegd, en 'als alles vervliedt, dan is alles "niets"', aldus de Vlaamse filosofe Patricia de Martelaere in een essay, dat programmatistische trekken vertoont.

[\[1\]](#)

Die wel heel uitgesproken stellingname gaat niet altijd op. Ook – of zelfs? – in het fiscale is er wel 'iets' blijvends aan te wijzen. Bepaalde leerstukken en in de vakpers verschenen artikelen houden generaties fiscalisten bezig en groeien zodoende uit tot, wat wel wordt genoemd, klassiekers. 'Wiegeniet het inkomen' van – inmiddels emeritus – hoogleraar J.E.A.M. van Dijk, kan daar beslist toe worden gerekend.

[\[2\]](#)

Het betreft een opstel dat is opgenomen in de aan M.J.H. Smeets (1896-1984) opgedragen en onder dezelfde naam verschenen bundel, die hem werd aangeboden ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar. De bedoelde bijdrage, over de toerekening van inkomensbestanddelen aan een subject, de relatie dus tussen een persoon en zijn draagkrachtvermeerdering, levert nog altijd een vruchtbare leesexercitie op. De leerstukken, als ik dat zo mag noemen, die bepalend zijn voor het antwoord op de vraag wie (het) inkomen geniet, blijken nog steeds houdbaar te zijn. Zij lijken, zoals hierna zal blijken uit de analyse van twee (nagenoeg identieke) arresten die zijn geweest op het terrein van het ter beschikking stellen van vermogen, op een *quilt*, waarvan de traditionele patronen als het ware beschikbaar zijn om te worden opgenomen in de composities van de Hoge Raad, ook als hij heeft te oordelen over 'nieuwe' wetgeving, zoals die op het stuk van de terbeschikkingstellingsregeling.

2. Wiegeniet het resultaat uit terbeschikkingstelling?

De vraag wie het resultaat uit overige werkzaamheden, in het bijzonder dat uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen als species daarvan, geniet zal doorgaans wel geen bijzondere toerekeningsproblemen oproepen. Interessant(er) wordt het indien een vermogensbestanddeel dat ter beschikking wordt gesteld, deel uitmaakt van een algehele gemeenschap van goederen die door de huwelijksband bij elkaar wordt gehouden. De wet kwalificeert het resultaat dat het vermogen afwerpt of dat wordt gerealiseerd doordat het van de hand wordt gedaan of anderszins – bijvoorbeeld door sfeerovergang – buiten het regime dat de terbeschikkingstellingsregeling uitmaakt komt te verkeren, als persoonsgebonden. Dit resultaat wordt – op grond van de algemene toerekeningsregel – in aanmerking genomen bij degene door wie het verdiende resultaat is genoten of op wie het (verlies) drukt

[\[3\]](#)

, dat wil zeggen voor zijn rekening moet (mag) nemen. In twee zaken, waarin in de winter van 2010 arrest is gewezen, heeft ons hoogste rechtscollege daarover duidelijkheid verschaft.

[\[4\]](#)

In de zaak met nr. 08/03923 kan, zoals de Hoge Raad de in cassatie van belang zijnde feitelijke grondslag zo elegant omschrijft, van het volgende worden uitgegaan. (Wie de geestelijke vader is van deze *claus*, weet ik niet, maar wel is bekend dat voormalig A-G J. Verburg eens – in een tafelspeech – de speelse, maar niet onserieuze vraag heeft opgeworpen waarom het eigenlijk niet is: in cassatie *wordt* van het volgende uitgegaan?

[\[5\]](#)

Voor zover ik weet is die vraag onbeantwoord gebleven. Maar dit geheel terzijde.

[\[6\]](#)

) Belanghebbende was in algehele gemeenschap van goederen gehuwd. Hij was enig aandeelhouder van een bv. Op zijn naam stond een vordering op die bv, die in 2002 – met enkele tienduizenden euro's – in waarde daalde; een verlies dat belanghebbende in mindering heeft gebracht op zijn (belastbare) inkomen uit werk en woning (in de andere zaak, met nr. 07/13025, betrof het een vordering die opbrengst (rente) genereerde, maar dat is dan ook het enige verschil tussen beide zaken). De inspecteur stelde zich echter op het standpunt dat de afwaardering van de vordering voor de helft aan de echtgenote van belanghebbende moest worden toegerekend.

[\[7\]](#)

Op het beroep van belanghebbende overwoog de rechtbank – in de vertaling van de Hoge Raad – dat inkomensbestanddelen in fiscale zin in de regel worden genoten door degene aan wie het voordeel rechtstreeks toevloeit. Doorgaans, zo overweegt de rechtbank verder, zal dit degene zijn die (de) bestuursbevoegdheid heeft ter zake van de goederen die deze inkomsten opleveren, dan wel degene die zulke goederen gebruikt of aanwendt in het kader van zijn onderneming of zijn werkzaamheden als bedoeld in de wet.

[\[8\]](#)

In dit verband wees de rechtbank op, en citeerde zij uit, een arrest van de Hoge Raad dat in maart 2006 is gewezen

[\[9\]](#)

, waarin onder meer regels zijn gegeven over de maritale toerekening van inkomsten uit (huwelijks)vermogen. De rechtbank stelde vervolgens vast dat de vordering op naam stond van belanghebbende en dat de bestuursbevoegdheid met betrekking tot de vordering bij hem berustte. Daarover bestond tussen partijen ook geen verschil van mening. Dit brengt met zich – aldus de rechtbank – dat het resultaat van het rendabel maken van de vordering moet worden toegerekend aan belanghebbende en dat hij de afwaardering van die vordering geheel ten laste van zijn belastbare inkomen mag brengen.

In cassatie betoogde de staatssecretaris dat, zoals te verwachten viel gelet op het door hem (sinds eind 2001) uitgedragen beleid

[\[10\]](#)

, niet de bestuursbevoegdheid bepalend is voor de toerekening van het resultaat uit de terbeschikkingstelling, maar de (civielrechtelijke) gerechtigdheid tot de huwelijksgemeenschap. De Hoge Raad wijst die opvatting echter van de hand. Hij wijst erop dat de omstandigheid dat echtgenoten in algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd, niet meebrengt dat de helft van het resultaat uit een door de ene echtgenote verstrekte geldlening rechtstreeks (mede) aan de andere echtgenoot toevloeit, ook al beïnvloedt dat resultaat het gemeenschapsvermogen, waarbij hij de lezer attendeert op HR 9 december 1953, nr. 11.536, *BNB* 1954/9.

[\[11\]](#)

Anders dan de staatssecretaris meende, kan voor de andere echtgenoot derhalve niet worden gesproken van resultaat uit terbeschikkingstelling. Hoewel de Hoge Raad het niet met zoveel woorden zegt, moet het (negatieve) resultaat worden toegerekend aan degene die – in casu de vordering – ter beschikking stelt, want – zo overweegt de Hoge Raad in r.o. 3.4.1 – 'in dat geval is in de relatie tussen schuldenaar en schuldeiser de echtgenoot/schuldeiser degene die het resultaat uit geldlening geniet'. Daarmee poneert hij, om het wat technischer uit te drukken, de *maior*, dat wil zeggen de rechtsnorm. In de daaropvolgende overweging vult hij de *minor* – het naar zijn opvatting relevante feitenbestand – in door te laten weten dat in cassatie niet is bestreden de vaststelling van de rechtbank, dat de vordering op naam stond van belanghebbende en dat de bestuursbevoegdheid met betrekking tot die vordering bij hem berustte. Daaruit volgt de voor de rechtbank complimenteuzen *conclusio* dat zij met juistheid heeft geoordeeld dat het resultaat van het rendabel maken van de vordering is (wordt) genoten door belanghebbende.

3. Beschouwing

Wat bij het spellen van de twee arresten, waarvan de kern onder 2 is weergegeven, opvalt, is dat de Hoge Raad met een eigen, van de rechtbank afwijkende, motivering van zijn oordeel voor de dag is gekomen. Een oordeel dat, zij het impliciet, leerstellig is en qua motivering niet discursief is opgebouwd, waarmee ik bedoel dat hij zijn eigen zienswijze presenteert zonder in discussie te treden met alternatieve opvattingen, hetgeen in cassatie een gebruikelijke gang van zaken is. Uit de uitspraak volgt dat de Hoge Raad – anders dan de rechtbank – het hiervoor onder 2 genoemde arrest (NTFR 2006/453, *BNB* 2007/15) niet incorporeert in zijn eigen beslissing. In dat arrest is beslist dat aan de omstandigheid dat (de) echtgenoten gezamenlijk gerechtigd zijn tot het geheel van de goederen die tot de gemeenschap behoren, geen argument kan worden ontleend ter beantwoording van de vraag wie van de echtgenoten de (eventuele) inkomsten uit de goederen geniet. Doorslaggevend is, aldus nog steeds de Hoge Raad, wie daadwerkelijk over de inkomsten kan beschikken; in de regel zal dit criterium volgens hem aansluiten bij de bestuursbevoegdheid ter zake van de goederen die deze inkomsten opleveren (r.o. 3.3.2). De Hoge Raad acht het in dit arrest neergelegde criterium kennelijk niet van (directe) betekenis in de onderhavige zaken, waarschijnlijk omdat deze rechtsnorm is geschreven voor een ander regime, namelijk voor dat van de inkomsten uit vermogen, zoals dat gold onder de Wet IB 1964 (art. 24). Op grond van een andere rechtsoverweging in hetzelfde arrest (r.o. 3.3.3) zou ook een andere (dan de door de Hoge Raad gekozen) opvatting kunnen worden verdedigd: indien een vermogensbestanddeel waarop het regime van de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing is in een huwelijksgemeenschap valt, moet worden aangenomen dat het belang daarbij ieder voor de helft aangaat.

[\[12\]](#)

De echtgenoot die niet over het vermogensbestanddeel kan beschikken wordt dan, deze opvatting volgend, geacht voor de helft ter beschikking steller te zijn. Maar de Hoge Raad kiest – in navolging van de advocaat-generaal – terecht

[\[13\]](#)

voor een ander oordeel met, zoals gezegd, een eigen grondslag. In de subtiële verwijzing naar, en verbinding met, de rechtspraak die is gewezen in de winstsfeer (zie onder 2), moet mijns inziens de dragende gedachte van deze beslissing worden gezocht, al toont de Hoge Raad zich in de beste Taoistische traditie in zekere zin een onderwijzer zonder woorden.

[\[14\]](#)

Deze parallel met de winstsfeer impliceert dat degene die het vermogen aanwendt de ter beschikking steller is, ook al maakt het desbetreffende vermogen deel uit van een huwelijksgemeenschap, zoals het ook de ondernemer is die in een soortgelijke situatie de winst geniet, al lost die opbrengst zich door vermenging op in het gemeenschapsvermogen. Dat het resultaat wordt genoten door de daadwerkelijke ter beschikking steller, en dat zal (bijna) altijd degene zijn die het vermogensbestanddeel kan 'besturen', is theoretisch een bevredigende uitkomst, die recht doet aan de 'herkomsttheorie', om geen ander woord te gebruiken.

[\[15\]](#)

Degene die het resultaat aandraagt en dus op zijn of haar geweten heeft, is genietter ervan in fiscaalrechtelijke zin. Ook de advocaat-generaal zocht, na enig aftasten in onderdeel 8.7 van zijn conclusie, aansluiting bij 'de voor de ondernemingsfeer gevormde jurisprudentie'.

[\[16\]](#)

Hij meende dat het resultaat 'moet worden toegerekend aan degene die daadwerkelijk over het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel kan beschikken'.

[\[17\]](#)

4. Indirecte terbeschikkingstelling?

In het door de staatssecretaris voorgestelde middel leest de Hoge Raad ook de klacht dat de rechtbank zou hebben miskend dat de echtgenote de vordering indirect ter beschikking stelt (een 'strohalmverweer', aldus J.P. Boer

[\[18\]](#)

). Dat het middel deze opvatting verdedigt, laat zich met moeite uit het beroepschrift afleiden. Het

beroepschrift in cassatie bevat wel het standpunt dat een belang bij een vermogensbestanddeel dat zich manifesteert via de band van de huwelijksgemeenschap voldoende is om als ter beschikking steller te kwalificeren. De – aan de vennootschapsbelasting ontleende

[\[19\]](#)

– wettelijke tirade 'direct of indirect' wordt, als ik het goed zie, alleen als argument gebruikt om te benadrukken dat in het voorliggende geval 'de bestuursregeling belang ontbeert'. Een benadering die sterk leunt op een – door de wetgever voorgestane, uit de parlementaire behandeling voortvloeiende – brede toepassing van de regeling.

[\[20\]](#)

Wat daarvan zij, de Hoge Raad meent kennelijk dat de opvatting dat sprake zou (kunnen) zijn van indirecte terbeschikkingstelling hem zo aanstaart, dat hij er – anders dan de advocaat-generaal – niet omheen kan daarover iets op te merken. De Hoge Raad overweegt dat met indirect ter beschikking stellen volgens de wetsgeschiedenis is beoogd om onder de regeling te laten vallen het geval dat de daadwerkelijke ter beschikking steller gebruikmaakt van een 'tussenstation' met de bedoeling de belastingheffing over het resultaat uit terbeschikkingstelling te ontlopen.

[\[21\]](#)

Bij het inschakelen van een 'tussenstation' moet worden gedacht aan bijvoorbeeld een aanmerkelijkbelanghouder die een som geld bij een bank stort waarna de bank een bedrag aan de vennootschap uitleent ('back-to-backconstructie'). Dat die situatie zich in de onderhavige gevallen niet voordoet, is evident.

5. Reparatie arrest(en)

Uit het voorgaande is genoegzaam duidelijk geworden dat de visie van de staatssecretaris, zoals onder andere verwoord in een beleidsbesluit (zie onder 3 hiervoor), niet het geldende recht vertolkt, omdat de Hoge Raad er een andere rechtsopvatting op nahoudt. Met die alternatieve zienswijze had de staatssecretaris al rekening gehouden: hij stelde een wetswijziging in het vooruitzicht ingeval de Hoge Raad de uitspraak van de rechtbank en de conclusie van de advocaat-generaal (onverhoopt) zou volgen. Dan 'zal – gelet op de (...) manipulatiemogelijkheden – het in de beleidsbesluiten neergelegde standpunt expliciet in de wet moeten worden verankerd', aldus de staatssecretaris.

[\[22\]](#)

Een loze bewering is dat niet gebleken, want begin juni 2010 is de aangekondigde 'reparatie' inderdaad als wetsvoorstel gepresenteerd.

[\[23\]](#)

De hiervoor bedoelde manipulatiemogelijkheden (kunnen) ontstaan wanneer – bij de toerekening – wordt aangesloten bij de civielrechtelijke bestuursbevoegdheid. 'Een wijziging van de bestuursbevoegdheid is immers eenvoudig te realiseren door een wijziging van de tenaamstelling van het desbetreffende vermogensbestanddeel'.

[\[24\]](#)

'Zo kan een aan de eigen bv ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel bijvoorbeeld op naam van de minstverdienende echtgenoot worden gesteld, zodat de jaarlijkse inkomsten naar een lager tarief worden belast.'

[\[25\]](#)

Er wordt wel beweerd dat een uitspraak van de Hoge Raad die zich 'bevindt binnen de structuur van de wet', moet worden gerespecteerd, en dat reparatiewetgeving dan als zodanig niet aanvaardbaar is.

[\[26\]](#)

Dat gaat mij, zo geformuleerd, te ver. De gedachte dat het Ministerie van Financiën als ontwerper van nieuwe wettelijke bepalingen onzag zou moeten hebben voor het systeem van de wet, komt mij logischer en sympathieker voor (al zal het niet zelden een moeilijke opgave zijn om het systeem van de wet scherp in beeld te krijgen). Wat mij betreft is er op zichzelf niets tegen reparatie van 'onwelgevallige' arresten. Het gebeurt overigens niet veelvuldig dat een arrest het Ministerie van Financiën aanleiding geeft een wetsvoorstel voor te bereiden dat de (wél) beoogde heffing tracht te verwezenlijken.

[\[27\]](#)

De op het vlak van terbeschikkingstelling van vermogen in het vooruitzicht gestelde wetswijziging kan worden beschouwd als een bekwame invulling van de op de wetgever rustende zorgplicht, die vergt dat belastingplichtigen niet onnodig verwachtingen ontleen aan een arrest

[28]

(dat doet de vraag rijzen waarom de wet niet alvast voor alle zekerheid tijdens de lopende procedure(s) is aangepast). De uitkomst van lopende zaken wordt trouwens niet beïnvloed door de aankondiging van reparatiewetgeving, zo liet onlangs een raadsheer in de Hoge Raad ter geruststelling weten.

[29]

Zoals opgemerkt, is inmiddels – bij Fiscale verzamelwet 2010 – voorgesteld om wettelijk te bepalen dat het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel in geval van een algehele (of beperkte) gemeenschap van goederen moet worden toegerekend aan beide partners, ieder voor de helft.

[30]

Dit houdt derhalve in dat in situatietypen als die waarover de Hoge Raad heeft geoordeeld, beide echtgenoten *verplicht* de helft van het resultaat uit terbeschikkingstelling tot hun inkomen zullen moeten rekenen. Een pleidooi voor invoering van een vrije toerekening van het resultaat, dat in de literatuur wel valt te beluisteren

[31]

, ziet er mijns inziens aan voorbij dat de terbeschikkingstellingsregeling ongewenste vormen van belastingarbitrage beoogd tegen te gaan. Dit doel omvat volgens de Hoge Raad namelijk ook 'het tegengaan van het verschuiven (lees: vrij toerekenen) van het resultaat uit terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen teneinde op dat resultaat een lager box 1-tarief van toepassing te doen zijn'.

[32]

6. Afsluiting

In de hier besproken arresten heeft de cassatierechter – in het voetspoor van in een ver verleden ontwikkelde ideeën over het genieten van inkomen – opheldering verschaft over de toepassing van de terbeschikkingstellingsregeling ingeval het resultaat van die activiteit in een huwelijksgemeenschap valt. Degene die daadwerkelijk ter beschikking stelt, een feitelijke constellatie die (bijna) altijd zal samenvallen met de bevoegdheid het vermogensbestanddeel te 'besturen', geniet het daaruit voortspruitende (negatieve) resultaat. Het directe effect van deze uitspraken kan moeilijk worden onderschat; de door de staatssecretaris van Financiën in het vooruitzicht gestelde reparatiewetgeving is inmiddels bij de Tweede Kamer ingediend. Het eerder (en bij herhaling) door hem verdedigde standpunt, dat inhoudt dat moet worden aangesloten bij de economische gerechtigdheid (van beide partners), zal worden gecodificeerd. Het wetsvoorstel bevat overgangsrecht dat erop neerkomt dat een geruisloze doorschuiving plaatsvindt als door het arrest of de nieuwe wettelijke regeling een wijziging in de toerekening optreedt. Daarmee is een idee van een man om 'alle klokken ter wereld te begraven of te verdrinken teneinde de tijd tot staan te brengen'

[33]

, in zeker zin, zij het fractioneel, werkelijkheid geworden.

5

[1] Patricia de Martelaere, Wat blijft. Essay, vierde druk, Querido, Amsterdam/Antwerpen 2009, p. 32 e.v.

[2] J.E.A.M. van Dijck, 'Wiegeniet het inkomen?', in: Smeetsbundel, Kluwer, Deventer 1967, p. 159-189.

[3] Art. 2.17, lid 1, Wet IB 2001.

[4] HR 15 januari 2010, nr. 07/13025, NTFR 2010/134, V-N 2010/4.12 en HR 15 januari

2010, nr. 08/03923, NTFR 2010/134, V-N 2010/4.11, FED 2010/52.

[5] 'Tafelspeeches gehouden ter gelegenheid van het 75-jarig bestaan van de Belastingkamer', opgenomen in de bibliotheek van de Hoge Raad der Nederlanden.

[6] De Hoge Raad bedient zich ook wel van (in cassatie) 'moet' (van het volgende worden uitgegaan), zie bijvoorbeeld HR 5 november 1997, nr. 32.228, BNB 1998/9 en HR 20 mei 2005, nr. 40.281, NTFR 2005/675, BNB 2005/265.

[7] De standpunten van partijen zijn opgenomen in onderdeel 3 van de uitspraak van de rechtbank (Rechtbank Haarlem 11 augustus 2008, nr. 07/02830, NTFR 2008/1710).

[8] Art. 3.90 Wet IB 2001.

[9] HR 10 maart 2006, nr. 38.044, NTFR 2006/453, BNB 2007/15.

[10] Besluit van 30 november 2001, BNB 2002/50. Dit beleid is geactualiseerd opgenomen in (uiteindelijk) het besluit van 1 december 2008, NTFR 2008/2487, V-N 2009/2.7, punt 7.2.

[11] Inzake de (toerekening van de) vrijval van een onbelaste reserve.

[12] Vgl. HR 21 april 1971, nr. 16.535, BNB 1971/158.

[13] In deze zin ook: I.C.M. den Hollander in haar aantekening onder het arrest, gepubliceerd in FED 2010/52, punt 4.

[14] Zie voor een essay over – onder meer – de rechter als opvoeder: Willem Witteveen, 'Judex Educator. Een profielschets', in: Maatschappelijke rechtsvorming. Vijf Tilburgse essays, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2005, p. 7 e.v.

[15] Vgl. J.E.A.M. van Dijck, a.w., p. 184.

[16] Conclusie A-G Niessen 10 maart 2009, nr. 08/03923, NTFR 2009/758, onderdeel 8.7.

[17] Zie vorige voetnoot, onderdeel 8.9.

[18] Zie zijn commentaar in NTFR 2010/134.

[19] Vgl. Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr. 7, p. 219.

[20] Zie daarover: R.E.C.M. Niessen, in: De terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting (Bespreking van het rapport van de Commissie Terbeschikkingstellingsregeling), Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 227, Kluwer, Deventer 2006, p. 27.

[21] Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr. 7, p. 219.

[22] Kamerstukken II, 2008-2009, 31 705, nr. 19, p. 6.

[23] Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2010), te vinden op de website van het Ministerie van Financiën.

[24] Kamerstukken II, 2009-2010, 31 705, nr. 23, p. 20-21; zie daarover R.P. van den Dool, 'Hoge Raad zet streep door ieder-de-helft-benadering bij tbs-inkomen', MKB-adviseur 2010/4, p. 6 e.v.

[25] Aldus de memorie van toelichting (p. 13) van het in voetnoot 23 genoemde wetsvoorstel.

[26] J.E.A.M. van Dijck, 'Reparatie van arresten', in: Wetgevingskunsten (Vriendenbundel Jan Kees Bartel), Sdu Uitgevers, Den Haag 2010, p. 73-74.

[27] J.C.K.W. Bartel 'Reparatie van arresten', in: Draaicirkels van formeel belastingrecht (Vriendenbundel René Niessen), Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, p. 35.

[28] Vgl. M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen (diss. Tilburg), Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, p. 266.

[29] C.B. Bavinck, 'Reparatie van een onwelgevallig arrest', V-N 2010/1.0, p. 6-7.

[30] Aldus het voorgestelde art. 3.92, lid 4, Wet IB 2001.

[31] Zie L.G.M. Stevens, 'De factor 'massaliteit' in het proces van fiscale wetgeving', in: Wetgevingskunsten (Vriendenbundel Jan Kees Bartel), Sdu Uitgevers, Den Haag 2010, p. 239-240 en 'Vereenvoudiging en herstructurering Wet IB 2001', WFR 2010/6862, p. 745-746.

[32] HR 18 december 2009, nr. 08/02994, NTFR 2009/2715 en L.J.A. Pieterse, 'Tbs: twee "eerstelingen"', NTFR-B 2010/6, p. 8-9.

[33] Vgl. Willem G. van Maanen, Bagatellen, De Bezige Bij, Amsterdam 2010, p. 67.